

Contabilidade Societária X Regulatória: o caso da Tarifa de Contingência no Serviço de Abastecimento de Água no Distrito Federal

JOSÉ LÚCIO TOZETTI FERNANDES

Universidade de Brasília - UnB

BIANCA FRANÇA ROCHA

Universidade de Brasília - UnB

MARIANA GUERRA

Universidade de Brasília – UnB

Resumo

O Distrito Federal esteve recentemente em uma situação de escassez hídrica, sendo autorizada, para tanto, a cobrança da tarifa de contingência para serviços de abastecimento de água da região, oferecidos pela CAESB, em base na Lei Federal nº 11.445/2007. Sobre esta tarifa, a ADASA editou normativo sobre a forma de cálculo, os procedimentos contábeis e tributários e a forma de aplicação dos recursos arrecadados. Isto levantou um conflito de orientações técnicas e práticas, quanto aos aspectos regulatórios e contábeis (societários e, inclusive, fiscais e tributários), envolvendo as agências reguladoras de outros estados e levando a criação dos manuais de contabilidade regulatório. Neste contexto, o presente estudo analisou as normas (regulatórias e societárias) que determinam os valores cobrados a título de tarifa de contingência, e o tratamento desses recursos à luz da Teoria da Contabilidade e dos Pronunciamentos Técnicos Contábeis. A análise das demonstrações financeiras da CAESB do ano de 2017, juntamente com documentos e relatórios publicados pela concessionária e pela reguladora, aponta que se cumpre o estabelecido pela reguladora, mas a CAESB pratica operações adicionais que não são esclarecidas em notas explicativas. Demonstra-se neste estudo que o reconhecimento da tarifa de contingência como outras receitas parece ser mais pertinente do que como receita “operacional”. Contudo, ao considerar que a regulamentação restringe o acesso e a forma de uso dos recursos advindos desta tarifa, o reconhecimento como uma provisão no passivo parece ser a forma mais adequada para a preservação da saúde econômico-financeira da concessionária. Portanto, acredita-se que as práticas contábeis atuais, que se referem à tarifa de contingência, são confusas e não são coerentes aos pronunciamentos contábeis vigentes e à teoria da contabilidade.

Palavras chave: Contabilidade Societária, Contabilidade Regulatória, tarifa de contingência.

1. Introdução

Com o objetivo de padronizar o conceito e estabelecer as diretrizes nacionais para o saneamento básico e para a política federal de saneamento básico, foi decretada e sancionada a Lei 11.445, em 5 de janeiro de 2007, que ficou conhecida como a Lei do Saneamento e universalizou o serviço de saneamento básico, deixando explícito todas as responsabilidades das companhias titulares da prestação desse serviço. Outro ponto salientado pela legislação é que, para o exercício da titularidade, as companhias estão sujeitas a subordinação de um ente responsável pela regulação e fiscalização da prestação do serviço. O agente regulador tem como princípios a independência decisória, orçamentária e financeira, a transparência, a tecnicidade, a agilidade e eficiência nas decisões (Lei n. 11.445, 2007).

Em outubro de 2016, por motivo de crise hídrica, a Agência Reguladora de Águas e Saneamento do Distrito Federal (ADASA), utilizando-se da previsão da Lei 11.445/2007, estabeleceu a tarifa de contingência¹ para os serviços públicos de abastecimento de água do Distrito Federal, prestados pela Companhia de Saneamento Ambiental do Distrito Federal (CAESB), em virtude de situação crítica de escassez hídrica. No mês seguinte, a agência ainda declarou o estado de restrição de uso dos recursos hídricos e estabeleceu o regime de racionamento do serviço de abastecimento de água (Resolução ADASA n. 15, 2016).

Ressalta-se que a ADASA tem competência para regulação e fiscalização das ações da concessionária nas áreas administrativa, contábil, comercial, técnica e econômico-financeira. Na Resolução nº 17 de 07 de outubro de 2016 da ADASA, é possível observar que o regulador define a forma de cálculo, bem como os procedimentos de registro contábil da tarifa de contingência, incluindo ainda a incidência de tributos e obrigatoriedade da CAESB em aplicação os recursos faturados como tarifa de contingência.

Em que pese às especificidades da CAESB e da ADASA, e considerando as particularidades de um contrato de concessão de serviços públicos, ressalta-se que, no caso estudado, a CAESB é regida pela Lei Societária e, portanto, deve seguir as normas contábeis internacionais exigidas pela Lei das Sociedades Anônimas. No entanto, a ADASA defende que a contabilidade regulatória fornece “informações viáveis para o estudo das variações quantitativas e qualitativas inerentes às atividades desenvolvidas pelos responsáveis pelos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário no País” (ADASA, 2016, p. 10). Diante do exposto, observa-se haver um conflito de orientações técnicas e práticas, quanto aos aspectos regulatórios e contábeis (societários e, inclusive, fiscais e tributários). De forma geral, é possível observar no cenário nacional que, tanto no Distrito Federal quanto nos estados brasileiros, as agências reguladoras de outros estados também se viram nesse impasse - isso porque outras agências reguladoras criaram os chamados Manuais de Contabilidade Regulatório.

Em particular, esse impasse fez com que, assim como no setor elétrico, fosse criado um material para o setor de saneamento que auxiliasse nesses conflitos de orientações. A intenção era de disciplinar à CAESB a adotar novas práticas contábeis, baseada na legislação societária, mas dentro das características da atividade e objeto do contrato, no caso, o saneamento (ADASA, 2016). Assim, elaborou-se o Manual de Contabilidade Regulatória da concessionária de Serviços Públicos de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário do Distrito Federal. As informações que compõem o Manual “constituem suporte essencial para assegurar a fiscalização financeira da prestadora de serviços públicos, o equilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão dos serviços e a modicidade tarifária para o consumidor” (ADASA, 2016, p. 10). O Manual e o Plano de Contas Regulatório passarão a ser obrigatórios, para a CAESB, a partir de 01 de janeiro de 2019, mas já vem sendo utilizado como referência desde o início do exercício social de 2017.

Estudos anteriores que tratam da análise do ambiente regulatório frente às normas e práticas contábeis adotadas pelas concessionárias no Brasil (*e.g.*, Hoppe (2012), Gouveia (2010), Dantas (2013)). Hoppe (2012) e Dantas (2013) concordam que há intenção positiva das companhias prestadoras de serviço público, participantes de contrato de concessão, em preparar e divulgar as demonstrações contábeis regulatórias de acordo com as práticas contábeis. Por outro lado, essas acreditam que, ainda, precisam de mais detalhamento no processamento das informações e, portanto, cuidado com a assimetria, uma vez que os efeitos resultantes da adoção às normas internacionais podem ocasionar riscos às companhias. Para Gouveia (2010), mudanças contábeis internacionais são pertinentes e agregam valor à informação contábil consideravelmente.

No caso do saneamento, especificamente, a Lei do Saneamento prevê a adoção de mecanismos tarifários de contingência em casos críticos de escassez ou contaminação de recursos hídricos para o equilíbrio financeiro da prestação do serviço e a gestão da demanda (Lei n. 11.445, 2007). Em virtude da grave crise hídrica vivida no Distrito federal, a ADASA expediu a Resolução nº 17, de 07 de outubro de 2016, que determina a aplicação, em casos específicos, de um percentual adicional sobre a fatura de água, a chamada de tarifa de contingência. O objetivo era de preservar os níveis adequados dos reservatórios e reduzir o consumo até a total recomposição dos reservatórios de abastecimento (Resolução ADASA n. 17, 2016).

A referida Resolução determina que a utilização dos recursos financeiros provenientes da tarifa de contingência dependerá de prévia autorização da ADASA, mas estipula que deverão ser destinados para cobrir custos operacionais adicionais e custos de capital. Entre outras, a concessionária também tem obrigação de prover atendimento específico às reclamações sobre a aplicação da tarifa de contingência; promover campanhas e ações publicitárias; discriminar, separadamente, nas faturas emitidas os valores faturados devido à tarifa de contingência; etc. Em casos de existência de recursos ao final do estado de situação crítica de escassez hídrica, a resolução prevê autorização para investimentos futuros e possibilidade de reversão para a tarifa, reduzindo o próximo reajuste tarifário.

Também nesta Resolução, delimitou-se que a receita da tarifa de contingência líquida corresponderia aos valores contabilizados na rubrica receitas da tarifa de contingência deduzidos os tributos incidentes sobre o faturamento. Em particular, os recursos da tarifa de contingência corresponderiam à receita da tarifa de contingência líquida, deduzida do saldo de contas a receber líquido das perdas estimadas em crédito de liquidação duvidosa, acrescida dos rendimentos produzidos pela aplicação financeira dos saldos disponíveis originários de sua cobrança (Resolução ADASA n. 17, 2016).

Durante os seis meses em que a tarifa de contingência autorizada pela ADASA vigorou no Distrito Federal, entre dezembro/2016 e maio/2017, o valor faturado pela CAESB com esta tarifa foi de aproximadamente R\$ 86 milhões (incluindo os impostos).

Nesse contexto, o presente estudo tem como objeto de análise esses recursos arrecadados pela CAESB a título de tarifa de contingência. Em que pese a ADASA regulamentar o tratamento contábil e financeiro desses, questiona-se a adequabilidade do tratamento à luz da Teoria da Contabilidade e dos Pronunciamentos Técnicos Contábeis. Assim, o objetivo geral foi analisar as normas que regem os valores cobrados a título de tarifa de contingência, e o tratamento desses recursos. Especificamente, buscou-se analisar a adequabilidade de registro e tratamento, bem como a qualidade dos relatórios divulgados, considerando as seguintes perspectivas: (1) registro inicial (no faturamento) com base na classificação de receita, se operacional ou não operacional; (2) registro inicial (no faturamento) com base na classificação como provisão; (3) registro quando do recebimento dos valores; e (4) registro quando da aplicação dos valores arrecadados.

Assim, a motivação do estudo deve-se ao entendimento da relevância da discussão sobre os recursos arrecadados via tarifa de contingência. Para tanto o trabalho está estruturado em 5 seções, iniciando-se por esta introdução. Na seção 2 apresenta-se o referencial teórico-normativo. A seção 3 refere-se aos procedimentos da pesquisa. Os resultados são apresentados e discutidos na seção 4. As considerações finais do estudo são feitas na seção 5.

2. Referencial Teórico-Normativo

Com o aumento da demanda por informações, as empresas têm inovado cada vez mais e apresentado relatórios que tentam suprir as necessidades dos usuários. Há ainda questões relacionadas à contabilidade baseada em princípios ou regras e à regulação das informações. Particularmente sobre a regulação, Yamamoto e Salotti (2006) sugerem que a existência de uma forte regulação contábil afeta o mercado positivamente, enquanto Healy e Palepu (2001) acreditam que a regulação contábil excessiva prejudica o livre mercado e, portanto, afeta o mercado de maneira negativa.

No presente estudo, o contexto de discussão refere-se (i) à contabilidade societária - dado que a CAESB é uma sociedade de economia mista, regida pela Lei das Sociedades Anônimas; e (ii) à contabilidade regulatória - considerando a competência da ADASA para regulação e fiscalização das ações da concessionária nas áreas administrativa, contábil, comercial, técnica e econômico-financeira. Para tanto, são descritos os conceitos e os normativos pertinentes aos tópicos de receita, concessão e provisão - como será descrito nos resultados, esses parecem ser pertinentes à discussão sobre a arrecadação e aplicação dos recursos referentes à tarifa de contingência.

Esses conceitos e normativos são importantes, porque, como será possível identificar na seção de Resultados, serão delineadas três linhas de raciocínio sobre o tratamento e o registro dos valores faturados e recebidos em decorrência da sobretaxa de contingência da água, especificamente: (i) a tarifa de contingência é uma receita operacional da CAESB; (ii) a tarifa de contingência é uma receita não operacional da CAESB; e (iii) a tarifa de contingência deveria ser registrada por meio de uma provisão.

2.1 Receita

No presente tópico, discorre-se sobre os diferentes regramentos (*e.g.*, internacional, societário e fiscal) relativos à receita contábil. O tópico é pertinente, porque, segundo a reguladora, a tarifa de contingência deve ser registrada como receita pela CAESB. Inicialmente, apresenta-se a definição de receita do *International Accounting Standard Board* (IASB - em português, Comitê Internacional de Normas Contábeis). Segundo o *International Accounting Standard 18 - IAS 18*, são receitas apenas as entradas brutas de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade em sua própria conta. Os valores cobrados em nome de terceiros (*e.g.*, impostos sobre vendas, sobre bens e serviços e sobre valor agregado), não são benefícios econômicos e não resultam em aumentos no patrimônio líquido; portanto, devem ser excluídos da receita, da mesma forma, os ingressos brutos de valores cobrados em nome do comitente. Em vez disso, a receita é o montante da comissão (tradução livre do Item 8, IAS 18).

No Brasil, tem-se o conceito dado pelo Comitê de Pronunciamento Técnico – CPC, em convergência ao IASB, e expresso na *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*. Nesse, as receitas (propriamente ditas, quanto ganhos) são “aumentos nos benefícios econômicos durante o exercício, sob a forma da entrada de recursos

ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos acionistas” (Pronunciamento Conceitual Básico CPC, 2011, p. 27).

A partir dos elementos essenciais para identificação de uma receita, apresenta-se o PT CPC 30 – *Receitas* (vigente até dez./2017ⁱⁱ). Segundo esse normativo, a receita deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses possam ser confiavelmente mensurados (Pronunciamento Técnico CPC n. 30, 2012, pp. 1-2). O benefício econômico refere-se à capacidade de uma ação (ato ou fato) em contribuir, direta ou indiretamente, com o fluxo de caixa da entidade, além de existir uma limitação temporal na receita, pois essa [ação] deve surgir no curso normal das atividades e não pode ser referente ao aporte de recursos dos proprietários e sócios.

Para o tratamento correto das receitas também deve ser considerado o princípio da confrontação entre receita e despesa, que dentro de seus respectivos regimes de competências, é de fundamental importância na mensuração do lucro correto de cada exercício social e, conseqüentemente, do patrimônio da empresa, qualquer que seja a atividade por esta empreendida

Segundo Gelbcke, Santos, Iudícibus e Martins (2018), diferente do PT CPC 30, no novo pronunciamento, PT CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente, apresenta-se uma abordagem baseada em princípios e com orientações mais abrangentes sobre o assunto. Em particular, o PT CPC 47 traz inovações em relação PT CPC 30, pois se aplica à contabilização de receitas de todos os contratos com clientes, nos quais se vendam produtos ou serviços, inclusive de construção, que antes eram regidos por outro pronunciamento.

No que se refere aos normativos fiscais e tributários, o Regulamento do Imposto de Renda define receita bruta como o produto da venda de bens nas operações, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, e receita líquida como a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto n. 3000, 1999, arts. 279 e 280). De forma complementar, o PT CPC 47 apresentou novamente a obrigação de apresentar a conta Faturamento de Receita Bruta na DRE. De acordo com o Gelbcke et al. (2018), o Brasil introduziu essa disposição, que não existe nas normas originais do IASB, para que possa a fiscalização tributária fazer sua verificação.

2.2 Concessão

Ainda sobre as normas contábeis, é preciso destacar os pronunciamentos que tangenciam a discussão de receita, quais sejam aqueles pertinentes aos Contratos de Concessão. A remuneração recebida pela entidade concessionária pelos seus serviços prestados sob um contrato de concessão está no alcance da Interpretação Técnica ICPC 01 (R1) – Contrato de Concessões, em que se apresentam as características dos referidos contratos, que são, dentre outras: (a) a natureza de serviço público; (b) a parte que concede o contrato de prestação de serviços (concedente) é um órgão público ou uma entidade pública, ou entidade privada para a qual foi delegado o serviço; (c) o contrato de prestação de serviços obriga expressamente o concessionário a prestar os serviços à população em nome do órgão público; e, (d) o concessionário é responsável ao menos por parte da gestão da infraestrutura e serviços relacionados, não atuando apenas como mero agente, em nome do concedente.

Devido a essas especificidades desses contratos, pode-se levantar alguns questionamentos sobre as práticas contábeis, principalmente, com relação ao reconhecimento dos ativos e passivos regulatórios pela entidade prestadora do serviço. Para Gelbcke et al., (2018), as operações sob contratos de concessão ainda não são consenso entre os órgãos

normatizadores da contabilidade. Apesar disso, a orientação da IT ICPC 01 é que o concessionário deve contabilizar receitas e custos relativos aos serviços de operação de acordo com o PT CPC 47. O contrato de concessão entra no escopo da Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo, e o item 35 do PT CPC 47 esclarece que a entidade transfere o controle do bem ou serviço e, portanto, satisfaz à obrigação de desempenho e reconhece receitas ao longo do tempo, uma vez que o cliente recebe e consome simultaneamente os serviços de saneamento prestados pela concessionária.

2.3 Provisões

Conforme será discutido na seção 3, no caso do Distrito Federal, o agente regulador determina que a concessionária, a partir do faturamento da tarifa de contingência, se responsabilize sobre a aplicação dos recursos a partir de determinados critérios. Por essa razão, faz-se necessário discorrer sobre o conceito e tratamento contábil das provisões.

O PT CPC 25 - Provisões, ativo e passivo contingente elaborado a partir do *International Accounting Standards (IAS) 37* e aprovado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.055/05 em junho de 2009, estabelece critérios aplicáveis para o reconhecimento e para as bases de mensuração das provisões, dos passivos e ativos contingentes. Além disso, por meio deste, busca-se orientar para que as informações divulgadas nas notas explicativas sejam suficientes e permita que os usuários entendam a importância das informações apresentadas.

O PT CPC 25 alcança todas as entidades que fazem a contabilização de provisão, ativo e passivo contingente, exceto quando exista outro CPC específico sobre o tema. A partir do pronunciamento o reconhecimento de uma provisão se dá quando um evento de valor e/ou prazo incerto atende aos seguintes critérios estabelecidos: (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado; (b) seja provável uma saída de recursos econômicos para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação (Pronunciamento Técnico CPC-25, 2009, p. 5).

Quanto à formalização de uma obrigação presente, pode-se classificar em legal quando deriva de uma lei, contrato ou ações da lei; e, não formalizada, quando não existe um contrato firmado, mas a entidade anuncia no mercado uma ação e, como consequência, gera no público em geral uma expectativa de que a entidade cumpra sua palavra.

A incerteza norteia o assunto de provisões e passivos e ativos contingentes. Por essa razão, cabe à entidade fazer uma avaliação quanto à saída de recursos e quanto às bases confiáveis para o valor estimado da obrigação. A principal questão do reconhecimento ou não de provisão é quão confiável é a estimativa do valor da obrigação. Dado que não se pode prejudicar a confiabilidade das informações divulgadas, recomenda-se, portanto, a utilização de bases conservadoras e toda a estrutura disponível para melhor estimativa de valores (Gelbcke et al., 2018).

3. Procedimentos da Pesquisa

O presente estudo foi desenvolvido ao longo de dois semestres, contendo várias etapas e aprofundamentos nos objetivos e métodos. De forma geral, a pesquisa classifica-se como qualitativa em que, inicialmente analisou-se a Lei Federal nº 11.445/2007, as Resoluções nº 15/2016 e nº 17/2016, e no Manual de Contabilidade Regulatório, expedidos pela ADASA, para compreender a adoção de mecanismos tarifários de contingência no Distrito Federal e quais os efeitos na contabilidade da CAESB. Posteriormente, utilizaram-se os referenciais de Hendriksen e Van Breda (2010), Gelbcke et al., (2018), os Pronunciamentos Contábeis

(Estrutura Conceitual; PT CPC 25; PT CPC 30 (revogado a partir de 01/01/2018); PT CPC 47), além da IT ICPC 01 - Contratos de Concessão e a IAS - *International Accounting Standards* 18. No que se refere aos normativos fiscais e tributários, tem-se o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3000, 1999).

Por meio da Superintendência de Estudos Econômicos e Fiscalização Financeira - SEF é que a ADASA realiza constantes monitoramentos do desempenho econômico e financeiro do ente regulado (ADASA, 2015). Assim, o desenvolvimento deste estudo foi realizado por meio da observação participante SEF/ADASA, com entrevistas realizadas ao longo de nove meses, em que foi possível coletar informações complementares e adicionais para o aprofundamento e enriquecimento da presente pesquisa.

Por fim, para exemplificar a discussão normativa-conceitual sobre o tratamento e registro dos recursos da tarifa de contingência, foi realizada a análise das demonstrações financeiras, do relatório dos auditores independentes, do relatório da administração e tabela com detalhamento dos valores referentes a essa tarifa, divulgadas pela CAESB para o ano de 2017. Dentre as limitações do presente trabalho, destaca-se a escassez de informação divulgada, especificamente, nas demonstrações financeiras sobre a tarifa de contingência.

4. Resultados

Como forma de exemplificar, por meio de valores reais, a discussão tratada sobre a tarifa de contingência, na presente seção apresenta-se uma descrição e análise das demonstrações contábeis e de alguns relatórios financeiros da CAESB. Como se observa, a partir das demonstrações contábeis da CAESB de 2017, é possível identificar algumas práticas contábeis adotadas para o mecanismo tarifário de contingência.

Segundo a tabela com valores detalhados – um relatório adicional disponível no site da CAESB – observa-se que a receita líquida arrecadada da tarifa de contingência foi, em 2017, de R\$ 67.033 milhões. Também nesse detalhamento, têm-se os tributos sobre o faturamento da receita da tarifa de contingência em 2017 somaram R\$ 13.139 milhões. Entretanto, nas demonstrações contábeis - Balanço Patrimonial e DRE - não foi possível identificar esses valores. Considerando a possibilidade de reversão da tarifa de contingência ao final da situação crítica de escassez hídrica, por meio desses valores a Companhia teria uma saída de caixa significativa - ou seja, de R\$ 52.032 milhões.

Sobre os custos, importante variável se considerada a situação de escassez de água, foram para 2017 de R\$ 14.964 milhões, sendo R\$ 2.049 de “Custos Operacionais Eficientes Adicionais” e R\$ 12.915 de “Custos de Capital Adicionais”. Apesar dessa nomenclatura “diferenciada”, a CAESB apenas informa que aplica o montante autorizado em conta bancária específica de cada empreendimento e o valor resgatado (custo efetivo) decorre das diferentes necessidades da Companhia.

Na tentativa de identificar esses valores de custos nas demonstrações contábeis - Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício - novamente encontra-se dificuldades. Em particular, na Demonstração de Resultado do Exercício, observa-se o valor de R\$ 2.509 milhões em Custos de Contingência, em nota explicativa, como um sub valor na conta Custo de produção, decorrente de Custos Operacionais Eficientes Adicionais. Ou seja, um valor diferente daquele divulgado no site. Assim, como se observa, há grande dificuldade de entendimento dos valores referentes à tarifa de contingência. Entretanto, para atender ao princípio da efetividade e transparência, deveria ser descrito, em notas explicativas, o tratamento e o registro desses (Resolução ADASA n. 15, 2016).

Adicionalmente, analisaram-se as autorizações expedidas pela ADASA referente ao uso/aplicação dos recursos da tarifa de contingência por parte da CAESB. Consultando todas

as resoluções expedidas pela reguladora, tem-se que valores autorizados, ao final de 2017, somam aproximadamente R\$ 62 milhões. Esse valor é divergente do publicado pela CAESB, que, em relatório adicional divulgado no site, informa o valor total autorizado pela ADASA de R\$ 10 milhões.

Ainda, pelos dados divulgados, verificou-se que o total arrecadado com a aplicação da sobretaxa de água foi, aproximadamente, R\$ 67.033 milhões e que o total de recursos já autorizados pela ADASA para uso da CAESB foi de R\$ 62.071 milhões. Nesse sentido, se os recursos obtidos via tarifa de contingência fossem tratados como uma provisão, o saldo dos valores da tarifa de contingência (Valor arrecadado – Valor Autorizado pela ADASA) deveria constar na conta de “Obrigações Especiais do Passivo Circulante” e o valor deveria ser cerca de R\$ 4.962 milhões. Entretanto, essa conta contábil apresenta valor divergente para 2017.

Ressalta-se que essa rubrica, especificamente, além dos valores recebidos como tarifa de contingência e que devem, portanto, ser aplicados, acumula ainda valores recebidos a título de repasses da União no âmbito do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC, e que devem, também ter destinação/aplicação específica. Em síntese, o conjunto de informações publicado pela CAESB, além das demonstrações contábeis, não auxiliam ao usuário no entendimento dos procedimentos operacionais referentes à tarifa de contingência.

4.1 Discussão dos resultados

Nas seções a seguir, apresenta-se uma reflexão sobre a tarifa de contingência pela CAESB, quais sejam: (i) a tarifa de contingência é uma receita operacional da CAESB; (ii) a tarifa de contingência é uma receita não operacional da CAESB; e (iii) a tarifa de contingência deveria ser registrada por meio de uma provisão.

4.1.1 Receita

Na presente seção, discute-se sobre o tratamento e o registro dos valores faturados e recebidos em decorrência da sobretaxa de contingência da água, e adequabilidade da classificação desses valores como receita da CAESB. Os principais pontos nos quais se deram enfoque para essa discussão refere-se ao entendimento de receita como benefício econômico futuro e a confrontação da receita com a despesa gerada para a obtenção da mesma.

As receitas operacionais da CAESB são as receitas diretas da prestação de serviço de abastecimento de água e de esgotamento sanitário de todas as categorias (residencial, comercial, industrial, órgãos públicos e água exportada) (ADASA, 2016). Ainda que o serviço de abastecimento de água seja um dos objetos de negócio da Companhia e do Contrato de Concessão, e que a sobretaxa seja referente a esse serviço, em essência os recursos arrecadados com a tarifa de contingência não são uma receita da CAESB, segundo as normas societárias.

Em outras palavras, a essência da cobrança da tarifa de contingência é sobretaxar o serviço de água temporariamente devido à escassez hídrica, e não se refere à taxa de água propriamente dita. A previsão legal para a adoção de mecanismos tarifários (Lei n. 11.445, 2007) deixa claramente evidenciada que o objetivo é garantir o equilíbrio financeiro da prestação do serviço e a gestão da demanda pela concessionária, logo, caso não haja desequilíbrio financeiros, os recursos arrecadados enquanto tarifa de contingência deverão, a princípio, ser devolvidos aos contribuintes.

Sem que se prove que esse benefício flua para a concessionária, os recursos da tarifa de contingência não deveriam ser contabilizados no grupo de Receita na DRE, para fins societários. Adiciona-se a esse argumento o entendimento de Iudícibus (2000, pp. 130-131), ao evidenciar aspectos a serem observados na definição de ativos, discorre sobre a

essencialidade do benefício econômico: “precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros ... ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxos de caixa futuros) para a entidade”.

Tomando o tratamento da essência sobre a forma como principal regra para a elaboração das demonstrações contábeis e considerando o *True and fair view* (Visão justa e verdadeira) como base para o sistema de normas e pronunciamentos contábeis, entende-se que benefícios econômicos decorrem de ações com capacidade de contribuir com o fluxo de caixa da empresa, de forma direta ou indireta. O entendimento é que o recurso possa ajudar a entidade a gerar riqueza ou a reduzir despesas.

Para complementar a discussão, tem-se que o princípio da confrontação das receitas e despesas tem como base a ideia de que, para gerar receita, a empresa incorre em algumas despesas; então, para fins de reconhecimento da receita, nos registros contábeis, a receita deve estar associada à uma despesa/custo para obtê-la. No caso da CAESB, ao sobretaxar o serviço de abastecimento de água, a concessionária tem uma arrecadação extra, mas essa está associada à uma obrigação com o contribuinte e não com alguma despesa incorrida para obtenção da receita de contingência.

Em essência, o valor arrecadado via tarifa de contingência só possui característica de despesa quando a ADASA autoriza a utilização dos recursos. Lopes e Santos (2003) afirmam que o princípio reza que as receitas e despesas relativas a uma operação sejam reconhecidas no mesmo período, característica que também não é possível se tratando da tarifa de contingência adotada no Distrito Federal.

Além da arrecadação, é preciso ainda discutir sobre a destinação (aplicação) dos recursos arrecadados enquanto tarifa de contingência. No art. 46 da Lei do Saneamento (Lei n. 11.445, 2007), verifica-se a previsão da adoção de mecanismos tarifários para a situação de escassez ou contaminação de recursos hídricos e fica evidenciado que o objetivo da adoção desses mecanismos são para cobrir custos adicionais. Além disso, no caso específico da CAESB, a destinação (alocação) dos recursos financeiros da tarifa de contingência recebidos está pré-definida na Resolução nº 17/2016, que, de forma geral, limita-se a cobrir custos adicionais da escassez, investir na infraestrutura de prestação de serviços já instalada para suprir as demandas da escassez, ou, em último caso, devolver o dinheiro ao contribuinte.

4.1.2 Receita operacional e não operacional

Na seção anterior, foi argumentado que os recursos oriundos da tarifa de contingência da água, sob a luz da essência sobre a forma, não é uma receita que flua para a CAESB, à vista disso, não pode ser contabilizado como receita no momento do faturamento. Entretanto, dado que esses recursos foram contabilizados pela CAESB como receita, como exercício de reflexão, na presente seção discute-se a classificação enquanto receita operacional ou não operacional, o que impacta diretamente no aspecto tributário da concessionária. Essa reflexão tem validade também para possível reformulação do plano de contas da CAESB, bem como para a previsão legal feita da Resolução n. 17 sobre a possível devoluçãoⁱⁱⁱ integral dos valores da tarifa de contingência para o contribuinte (Resolução ADASA n. 17, 2016).

4.1.3 Receita Operacional

Para fins regulatórios, a ADASA, por meio do Plano de Contas Regulatório estabelece que os recursos recebidos a título de tarifa de contingência sejam contabilizados pela CAESB no grupo de contas 3.1- Receitas de Serviço de Abastecimento de Água. Assim, a “tarifa de contingência” é tratada como receitas diretas de abastecimento de água e esgotamento sanitário, para todas as categorias de clientes. Uma vez contabilizados como Receita

Operacional, os recursos da contingência passariam a ser reduzidos (deduzidos), por exemplo, pelos impostos sobre os serviços. Entretanto, na Resolução n. 17, definiu-se que as deduções da tarifa de contingência seriam apenas PIS e COFINS (Resolução ADASA n. 17, 2016).

Além da questão de essência sobre a forma, o tratamento da tarifa de contingência registrada como receita operacional pela CAESB pode não ser adequado quanto das deduções pelas referidas contribuições (*i.e.* PIS e COFINS). Isso porque, os valores faturados enquanto tarifa e recebidos pela CAESB poderão ser, em algum momento, devolvidos aos contribuintes. Mas, se os valores recebidos foram deduzidos por impostos, a possibilidade de devolução financeira da tarifa de contingência em sua totalidade aos contribuintes pode gerar um desequilíbrio financeiro.

Assim, entende-se que a contabilização atual (como receita operacional da CAESB) é contraditória à previsão legal para a adoção de mecanismos tarifários (Lei n. 11.445, 2007), bem como ao cumprimento a Resolução n. 17 (Resolução ADASA n. 17, 2016). Caso ocorra saldo ao termo da escassez hídrica no DF, a Companhia necessitaria de uma reserva de caixa para cobrir a parcela desses recursos que foram pagos a título de impostos, taxas e contribuições no faturamento. Como alternativa, e, dando continuidade à reflexão conceitual, haveria possibilidade de registro da tarifa de contingência como receita não operacional.

4.1.4 Outras receitas (ou receita não operacional)

Receitas não operacionais são aquelas decorrentes de transações não incluídas nas atividades principais que constituam objeto da empresa. No caso da CAESB, são conhecidas como as receitas indiretas de água e esgotamento sanitário, por exemplo: ligações, religações, sanções, conservação e reparos de hidrômetros, ampliações, entre outras (ADASA, 2016). Ressalta-se que, para fins societários, com a edição da Lei nº 11.941/2009, a designação “receitas e despesas não operacionais” foi substituída pela denominação “outras receitas e outras despesas”.

Ao se tratar a sobretaxa como uma receita, nessas circunstâncias, os efeitos societários e regulatórios se equiparam. Isso porque, segundo nota do Manual de Contabilidade Regulatório, “devem ser registradas como Outras Receitas, todas as receitas que não são oriundas da atividade fim da concessionária, mas que também geram entrada de caixa” (ADASA, 2016, p.230). Assim, na possibilidade de registro dos recursos da tarifa de contingência como outras receitas (ou receita não operacional), não haveria deduções de PIS e COFINS, salvaguardando o cumprimento da Resolução nº 17 (Resolução ADASA n. 17, 2016) e da Lei de Saneamento (Lei n. 11.445, 2007) - isso porque assim permitir-se-ia tanto a devolução dos recursos ao contribuinte, em sua integralidade (isto é, não deduzida de impostos sobre serviços), bem como a manutenção do equilíbrio financeiro da concessionária. Além disso, entende-se que a contabilização específica deveria ocorrer na subconta de 3.4Outras Receitas.

Assim, a contabilizando dos recursos financeiros referente à tarifa de contingência da água parece ser equivocada, porque: (1) uma vez que não é benefício econômico, não pode ser considerado uma receita; (2) uma vez que não incorreu em nenhuma despesa e/ou custo para a obtenção da receita extra, segundo o princípio da confrontação da receita e da despesa, a receita não pode ser reconhecida; e (e) porque o registro como receita operacional parece contraditório às normas regulatórias.

4.2 Alternativa de registro: Provisão

Partindo do ponto que a tarifa de contingência não é uma receita de serviço para a concessionária e tendo em vista toda a discussão sobre a possível classificação dos recursos recebidos a título de tarifa de contingência, sob a luz da essência sobre a forma, acredita-se que o produto da sobretaxa de contingência ajusta-se melhor no conceito de provisão.

Conjuntamente com a autorização da cobrança do percentual adicional sobre fatura de água, a ADASA vincula a utilização dos recursos recebidos dessa sobretaxa a cobrir custos, tanto os operacionais “eficientes adicionais”, quanto os custos de capital decorrentes da situação de crise hídrica vivida pelo DF. Os exemplos de custos operacionais são campanhas educativas e perfuração de poços artesianos, e de custo de capital - esses, divididos em dois grupos: investimentos emergenciais (aquisição de bombas, reposição de equipamentos danificados, etc.) e estruturantes (substituição de redes, novas fontes de captação, etc.) (ADASA, 2016).

Como o objetivo da cobrança da tarifa de contingência é garantir o equilíbrio financeiro da prestação do serviço e a gestão da demanda, a Resolução nº 17 estabelece que se houver a existência de recursos que não estejam comprometidos com custos mencionados, ao final do estado de crise hídrica, a CAESB poderá solicitar nova autorização para investimentos futuros e, se for o caso, reposição dos custos adicionais ou deverá fazer a reversão para a tarifa, reduzindo o próximo reajuste tarifário (Resolução ADASA n. 17, 2016). Em outras palavras, a CAESB recebe um montante de caixa, mas não tem independência decisória sobre aquele recurso, pelo motivo de se tratar de um dinheiro que não lhe pertence, uma vez que dependerá de prévia autorização da ADASA - apesar disso, este recurso está sob responsabilidade da concessionária. Essas condições fixadas pela agência reguladora caracterizam uma obrigação da CAESB.

Para representar a essência da transação, a CAESB poderia recolher o recurso e registrar em conta reservada até que a ADASA autorize a utilização desses. A contrapartida no registro seria uma provisão, que conforme consta na Deliberação da CVM nº 489/05 e segundo normas internacionais, refere-se apenas aos passivos com prazo ou valor incertos. Ainda, retomando o PT CPC 25 a provisão é reconhecida quando (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado; (b) seja provável uma saída de recursos econômicos para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Ao fazer uma análise detalhada dos critérios para reconhecimento da provisão, nota-se que os recursos da tarifa de contingência se encaixam nos três critérios determinados pelo pronunciamento.

Assim, quando a ADASA define os destinos possíveis dos recursos recebidos a título de sobretaxa do serviço de água, cria-se uma obrigação da CAESB com relação a esse recurso. Quando da autorização de aplicação dos recursos pela reguladora, haverá saída de recursos econômicos da CAESB tanto para cobrir custos operacionais adicionais e custos de capital, quanto para a reversão da tarifa de contingência, caso haja saldos contábeis ao fim da escassez hídrica.

Para ainda avançar nessa alternativa, apresenta-se a relação dos regimes contábeis de caixa e competência. Entende-se que no primeiro momento, competência, no faturamento da sobretaxa do serviço de água, deveria ser provisionado esse valor e em contrapartida seria gerado um ativo de valores a receber - tarifa de contingência. No segundo momento, caixa, com o recebimento dos valores, a Companhia baixaria o direito a receber - tarifa de contingência e alocaria o recurso recebido em conta bancária específica, como define a Resolução ADASA n. 17 (2016). Esse recurso, ainda de acordo com o normativo, deve permanecer em conta bancária até que se autorize a utilização, quando a CAESB procederá a baixa da provisão, concomitante ao uso/aplicação dos recursos até então acumulado.

Nota-se que os recursos da sobretaxa de água transitaram pelo resultado da concessionária, fato que permite preservar esses valores de possíveis tributações e/ou distribuições, considerando que tais recursos não são receitas da CAESB. Além disso, como uma das destinações previstas pela ADASA é a possibilidade de reversão da tarifa de contingência ao usuário contribuinte, a CAESB precisa ter, a todo tempo, o valor integral recebido. Assim, pela forma alternativa de tratamento e contabilização dos recursos da tarifa de contingência, independentemente se houver saldo bancário e contábil positivo, ou não, o fluxo de caixa da Companhia está preservado e a questão contraditória da Resolução nº 17 e do Manual de Contabilidade Regulatória estaria solucionado.

5. Considerações Finais

A relação entre as entidades CAESB e ADASA formalizou-se a partir do contrato de concessão de serviço público assinado por ambas, com vigência a partir de março de 2006. O objeto de negócio da concessionária é a exploração do serviço público de saneamento básico para toda a área do Distrito Federal; e a ADASA, com atuação diferenciada, responsabiliza-se tanto pela regulação e quanto pela fiscalização da prestação do serviço, englobando ainda as áreas administrativa, contábil, comercial, técnica e econômico-financeira.

Com impacto nas atividades da CAESB, tem-se a Lei do Saneamento de 2007, que prevê a adoção de mecanismos tarifários de contingência em casos críticos de escassez ou contaminação de recursos hídricos. Esses mecanismos, conforme a Lei, justificam-se para garantir o equilíbrio financeiro da prestação do serviço e a gestão da demanda pelas concessionárias. Em setembro de 2016, a Resolução ADASA nº 15 (2016) declarou a situação crítica de escassez hídrica nos reservatórios do Distrito Federal, sendo adotados mecanismos definidos na Resolução ADASA n. 17 (2016), qual seja, a sobretaxa.

Uma vez estabelecida tarifa de contingência para os serviços públicos de abastecimento de água do DF, definiu-se que a CAESB apenas teria acesso aos recursos financeiros provenientes dessa sobretaxa por prévia autorização da ADASA, que, de antemão, estipula que (i) o valor deverá cobrir custos adicionais ou ainda, que (ii) ao final do estado de situação crítica de escassez hídrica, há previsão de reversão para a tarifa, por meio da redução do próximo reajuste tarifário ou devolução dos valores ao usuário.

Dentre as reflexões alcançadas e os questionamentos que surgiram durante a realização dessa pesquisa, pôde-se concluir que a CAESB está seguindo as normas estabelecidas pelo regulador, mas acredita-se que essa não seja a contabilização mais adequada levando em consideração a essência sobre a forma e as normas societárias. O reconhecimento da tarifa de contingência como outras receitas parece ser mais pertinente do que como receita “operacional”. Contudo, ao considerar que a regulamentação restringe o acesso e a forma de uso dos recursos advindos desta tarifa, o reconhecimento como uma provisão no passivo parece ser a forma mais adequada para a preservação da saúde econômico-financeira da concessionária.

Também, apesar da intenção positiva de seguir as normas regulatórias, verificou-se que a concessionária acaba adotando procedimentos adicionais que, devido à falta de transparência e coerência com as demonstrações financeiras, não é possível que o usuário das informações os entenda. Isso porque as práticas contábeis atuais, além de controversas, não estão em acordo com os conceitos apresentados nos Pronunciamentos Contábeis. Diante disto, cabe ao regulador fazer uma revisão normativa a fim de modificar as práticas contábeis para tratamento e registro da tarifa de contingência, para que a essência econômica do fato/ato seja registrada.

Como conclusão, a pesquisa permitiu identificar que apesar das diferenças entre contabilidade societária e regulatória, ADASA e CAESB tem o desejo de preparar e divulgar as demonstrações regulatórias de acordo com as práticas contábeis societárias. Corroborando as ideias de Hoppe (2012) e Dantas (2013), ainda é necessário mais detalhamento no processamento das informações e, portanto, cuidado com a assimetria. Isso porque, além dos efeitos resultantes da adoção às normas internacionais, a recepção dessas normas na contabilidade regulatória pode ocasionar riscos às companhias.

O tema pesquisado é importante para a sociedade em geral, sendo que a CAESB, como responsável pelo manejo e transporte desse recurso, deve ser fiscalizada, não apenas pelo ente regulador, mas por todos os cidadãos. Dessa maneira, o estudo abre precedentes para futuros estudos complementares na área, de forma a elucidar e trazer novas análises sobre a normatização da tarifa de contingência.

Referências

- Agência reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal [ADASA]. (2016). Manual de Contabilidade Regulatória da concessionária de Serviços Públicos de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário do Distrito Federal. Brasília: Autor. Recuperado de http://www.adasa.df.gov.br/images/pdf/10_01_2017/resolucao_24_2016_anexo.pdf
- Dantas, P. B. (2013). Um estudo sobre os efeitos da aplicação dos pronunciamentos contábeis nas concessionárias de serviço público no setor de abastecimento de água e esgotamento sanitário: o caso da Companhia Pernambucana de Saneamento - COMPESA. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, Brasil
- Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm.
- Gelbcke, E. R., Santos, A., Iudícibus, S. & Martins, E. (2018). Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas.
- Gouveia, A. (2010) Estudo sobre o impacto da ICPC 01 contrato de concessão sobre os indicadores de desempenho econômico-financeiro das empresas do setor elétrico. Dissertação de Mestrado, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, Brasil.
- Healy, P. M. & Palepu, K. G. (2001) Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of accounting and economics*, 31(1), 405-440.
- Hendriksen, E. S. & Van Breda, M. F. (2010). Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas.
- Hoppe, A. (2012) Estudo sobre as diferenças de práticas contábeis nas demonstrações contábeis societárias e regulatórias de distribuidoras de energia elétrica no Brasil. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, Brasil.

- Lei n. 11.445, de 5 de janeiro de 2007. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111445.htm.
- Lopes, A. B. & Santos, N. S. (2003). A administração do lucro contábil e os critérios para determinação da eficácia do hedge accounting: utilização da correlação simples dentro do arcabouço do sfas nº 133. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(31).
- Martins, E. (1990). Contabilidade versus fluxo de caixa. *Caderno de Estudos - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras*, 2.
- Pronunciamento Conceitual Básico CPC. (2011). Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Recuperado de http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf.
- Pronunciamento Técnico CPC-25. (2009). Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Recuperado de http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/304_CPC_25_rev%2013.pdf
- Pronunciamento Técnico CPC-30. (2012). Receitas (revogado a partir de 1º/01/2018). Recuperado de [http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf).
- Pronunciamento Técnico CPC-47. (2016) . CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente. Recuperado de http://www.cpc.org.br/Arquivos/Documentos/527_CPC_47_Rev_13.pdf
- Resolução ADASA n. 06, de 05 de abril de 2017. Estabelece os procedimentos operacionais para acesso aos recursos oriundos da Tarifa de Contingência para os serviços públicos de abastecimento de água do Distrito Federal, prestados pela Companhia de Saneamento Ambiental do Distrito Federal - CAESB, em virtude de escassez hídrica e dá outras providências. Recuperado de http://www.adasa.df.gov.br/images/storage/legislacao/resolucoes_adasa/resolucao_062017.pdf
- Resolução ADASA n. 15, de 16 de setembro de 2016. Declarar a Situação Crítica de Escassez Hídrica nos Reservatórios do Descoberto e de Santa Maria. Recuperado de http://www.adasa.df.gov.br/images/storage/legislacao/Res_ADASA/Resolucao_15_2016.pdf
- Resolução ADASA n. 17, de 07 de outubro de 2016. Estabelece a Tarifa de Contingência para os serviços públicos de abastecimento de água do Distrito Federal, prestados pela Companhia de Saneamento Ambiental do Distrito Federal – CAESB, em virtude de situação crítica de escassez hídrica e dá outras providências. Recuperado de http://www.adasa.df.gov.br/images/stories/anexos/8Legislacao/Res_ADASA/resolucao17_2016_tarifacontingencia.pdf
- Ribeiro, M. S. & Martins, E. (1993). A informação como instrumento de contribuição da contabilidade para a compatibilização no desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente. *Revista Contabilidade & Finanças*, 9.

Yamamoto, M. M. & Salotti, B. M. (2016). Informação contábil: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais. São Paulo: Atlas.

ⁱ Em 06 de dezembro de 2016, a cobrança relativa à tarifa de contingência foi suspensa por determinação judicial. Em 22 de dezembro de 2016, a cobrança foi retomada, e constou nas contas da referência 02/2017. No dia 1º de junho de 2017, a Resolução nº 08 da ADASA suspendeu a cobrança da tarifa de contingência.

ⁱⁱ O presente trabalho busca avaliar, de forma exemplificativa e complementar, alguns números contábeis publicados pela CAESB, até 2017. Considerando que o PT CPC 30 vigia até então, optou-se por fazer menção a esse pronunciamento no referencial normativo. Apesar disso, busca-se ampliar a discussão também para o PT CPC 47, vigente a partir de jan./18, em substituição ao PT CPC 30.

ⁱⁱⁱ Segundo a Resolução ADASA n. 17 (2016), a devolução dos recursos arrecadados enquanto tarifa de contingência pode se dar por meio de (i) créditos na conta de água ou (ii) reajuste tarifário.